

0-797337

На правах рукописи



Хачатурова Джульетта Владимировна

**Концептуальная модель налогового аудита  
предпринимательской деятельности  
санаторно-курортных бюджетных учреждений**

08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика

**Автореферат**

диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук

Краснодар – 2012

Диссертационная работа выполнена на кафедре «Бухгалтерский учет и аудит» в ФГБОУ ВПО «Сочинский государственный университет»

**Научный руководитель** – доктор экономических наук, профессор  
**Книсилович Татьяна Ивановна**

**Официальные оппоненты:** **Васильчук Ольга Ивановна**  
доктор экономических наук, профессор  
ФГБОУ ВПО «Поволжский государственный университет сервиса», заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000795852

**Жминько Сергей Иванович**  
доктор экономических наук, профессор  
ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет», заведующий кафедрой аудита

**Ведущая организация** – ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный технологический университет»

Защита состоится 16 марта 2012 г. в 11.00 часов на заседании диссертационного совета Д 220.038.02 при ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет» по адресу: 350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13, конференц-зал главного корпуса.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Кубанского государственного аграрного университета по адресу: 350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13.

Автореферат разослан «14» февраля 2012 г., размещен на сайте <http://www.kubsau.ru> и отправлен по адресу [referat\\_vak@mon.gov.ru](mailto:referat_vak@mon.gov.ru) ВАК РФ.

Ученый секретарь  
диссертационного совета

Бондаренко Петр Сергеевич

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Радикальные преобразования, произошедшие в экономике России, привели к существенным изменениям условий и основ хозяйствования как коммерческих, так и некоммерческих организаций.

В условиях недостаточного финансирования расходов в бюджетных учреждениях возросла необходимость восполнения денежных средств из других источников. Одним из источников являются доходы от предпринимательской деятельности.

Большинство федеральных бюджетных учреждений уже получает достаточно высокие доходы от предпринимательской деятельности. Эти учреждения в основном относятся к таким сферам, как образование, здравоохранение, наука и культура.

Основной новацией правового регулирования предпринимательской деятельности учреждений является то, что доходы, полученные от предпринимательской деятельности, являются налоговыми доходами бюджетов, что позволяет им самостоятельно уплачивать соответствующие налоги и сборы. За совершение определенных видов правонарушений в сфере налогов и сборов бюджетное учреждение, кроме ответственности, установленной Налоговым кодексом РФ, несет административную и уголовную ответственность. Неверное либо несвоевременное исчисление и уплата налогов и сборов приводит к необходимости уплаты пени и штрафных санкций.

В этих условиях налоговый аудит является инструментом, обеспечивающим заинтересованных пользователей полной, достоверной и объективной информацией о правильности исчисления налоговых обязательств в соответствии с нормами налогового законодательства. Развитие данного сегмента аудиторской деятельности предопределено спросом, который сформирован экономической ситуацией в стране, новыми тенденциями в законодательстве, корпоративными слияниями и поглощениями, что в свою очередь, вызывает потребность в услугах аудиторов и консультантов, как у коммерческих, так и у некоммерческих организаций. Этими факторами обусловлена необходимость разработки и

внедрения методических подходов к технологии и стандартизации налогового аудита предпринимательской деятельности бюджетных учреждений.

В этой связи возникает необходимость в научном осмыслении методики налогового аудита, которая будет отражать теоретические и практические основы аудита расчетов с бюджетом и учитывать специфику деятельности, а также особенности организации налогового учета, так как применительно к бюджетным учреждениям, осуществляющим предпринимательскую деятельность, до настоящего времени она не разработана.

Проблема тем более актуальна, что до настоящего времени мы не располагаем достаточной научно-практической базой по предмету исследования, так как большинство существующих методологических работ посвящено вопросам организации налогового аудита в целом, без отраслевой направленности.

**Степень изученности проблемы.** Значительный вклад в развитие теории аудиторской деятельности по налоговому аудиту в условиях формирования рыночных отношений внесли такие ученые-экономисты, как: Н.А. Адамов, Р.А. Алборов, В.Д. Андреев, Н.П. Барышников, Р.П. Булыга, О.И. Васильчук, Е.М. Гутцайт, Ю.А. Данилевский, С.И. Жминько, Т.И. Кисилевич, М.В. Мельник, М.Ф. Овсянчук, В.В. Панков, В.И. Подольский, Г.Б. Полисюк, Н.А. Ремизов, А.Н. Романов, Л.В. Сотникова, В.П. Суйц, Л.В. Терехова, С.М. Шапигузов, А.Д. Шеремет и другие.

В процессе исследования учтен зарубежный опыт методологии и организации аудита, представленный в трудах Р.Адамса, Э.А. Аренса, Р. Доджа, Дж. Лоббека, Дж. К. Робертсона, Ф.Л. Дефлиза, Г.Р. Джейника, М.Б. Хирша и других.

При достаточно широком освещении вопросов, связанных с методикой аудиторской проверки, прикладной аспект проведения аудита расчетов с бюджетом по налогам и сборам в бюджетных учреждениях, осуществляющих предпринимательскую деятельность, является малоисследованной областью. Это создает научную проблему, состоящую в недостаточной изученности и отсутствии методических подходов к

налоговому аудиту предпринимательской деятельности санаторно-курортных бюджетных учреждений.

**Цель и задачи исследования.** Цель диссертационной работы состоит в разработке методических подходов к организации налогового аудита предпринимательской деятельности санаторно-курортных бюджетных учреждений на основе изучения теории налогового аудита, обобщения и анализа действующей практики аудиторских проверок.

Поставленная цель определила необходимость решения следующих научных и практических задач:

- проанализировать и систематизировать существующие подходы к содержанию и сущности налогового аудита, определить его место в системе аудиторских услуг;

- исследовать теоретико-методические основы налогового аудита, обобщить его роль в повышении эффективности предпринимательской деятельности санаторно-курортных учреждений;

- уточнить методику планирования налогового аудита с учетом специфики предпринимательской деятельности санаторно-курортных бюджетных учреждений;

- исследовать особенности и проблемы налогового учета предпринимательской деятельности санаторно-курортных учреждений, влияющие на содержание налогового аудита и проведение конкретных аудиторских процедур по существу;

- рассмотреть комплекс аудиторских процедур, используемых при планировании и проведении налогового аудита предпринимательской деятельности санаторно-курортных учреждений;

- разработать модель налогового аудита, включающую в себя систематизированный перечень аудиторских процедур, адаптированных к особенностям исчисления налогов в санаторно-курортных бюджетных учреждениях, осуществляющих предпринимательскую деятельность.

**Предметом исследования** является комплекс теоретических и методических вопросов организации и проведения аудита расчетов с бюджетом по налогам в санаторно-курортных учреждениях, осуществляющих предпринимательскую деятельность.

**Объектом исследования** явилась финансово-хозяйственная деятельность санаторно-курортных бюджетных учреждений Краснодарского края, предоставляющих платные услуги, а также деятельность аудиторских организаций Российской Федерации.

**Теоретической и методологической основой исследования** являлись научные работы ведущих российских ученых в области бухгалтерского учета, аудита, теории и практики налогообложения в России и за рубежом, материалы научно-практических конференций, публикации в печати, отчетные данные официальных органов и рейтинговых агентств.

**Нормативной и правовой основой диссертации** являлись законодательные и нормативные акты Российской Федерации по вопросам бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях, аудита и налогообложения, включая нормативные акты, инструкции, письма, разъяснения Министерства финансов РФ, Федеральной налоговой службы РФ, Росстата РФ, материалы судебной арбитражной практики, информационные материалы СРО НП «Аудиторская Палата России».

**Методологической основой исследования** являлся диалектический метод познания. В диссертационной работе применялись также разнообразные методы научного исследования: наблюдение, сравнение, систематизация, метод анализа и синтеза данных.

**Область исследования.** Диссертационное исследование проведено в рамках специальности 08.00.12 - бухгалтерский учет, статистика. Область исследования соответствует паспорту специальности ВАК: п. 2.1. «Методология и технология аудита» раздела 2 «Контроль и аудит финансово-хозяйственной деятельности».

**Научная новизна исследования** состоит в разработке методических подходов к организации налогового аудита в санаторно-курортных бюджетных учреждениях, осуществляющих предпринимательскую деятельность. В результате исследования сформулированы положения, обоснованы выводы и рекомендации, которые характеризуют его научную новизну:

- дано авторское определение налогового аудита предпринимательской деятельности бюджетного учреждения как самостоятельной сопутствующей аудиту услуги, включающей в себя перечень согласованных процедур,

проводимых аудитором по отношению к налоговым обязательствам с целью формирования вывода о соответствии налоговой отчетности экономического субъекта и его финансово-хозяйственной деятельности во всех существенных аспектах нормам налогового законодательства;

- систематизированы отраслевые особенности налогового учета предпринимательской деятельности санаторно-курортных бюджетных учреждений, в результате чего обоснована роль налогового аудита в их деятельности;

- предложен показатель результативности налогового аудита, основанный на степени соответствия эффекта, полученного по результатам проведения налогового аудита, затратам на его проведение;

- адаптирован методический инструментарий поэтапного планирования налогового аудита в качестве самостоятельной сопутствующей аудиторской услуги применительно к санаторно-курортным учреждениям;

- разработана формула определения риска необнаружения при проведении налогового аудита, основанная на сложившейся практике отбора налоговыми органами налогоплательщиков для проведения выездных проверок по критерию налоговой нагрузки;

- предложен комплекс аудиторских процедур, адаптированных к особенностям исчисления налога на добавленную стоимость и налога на прибыль в санаторно-курортных учреждениях, осуществляющих предпринимательскую деятельность, необходимых для получения достаточных аудиторских доказательств в соответствии с выявленными специфическими задачами проверки (аудиторские процедуры тестирования средств контроля и по существу, аудиторские процедуры, которые проводятся на этапе обобщения и оформления результатов налогового аудита).

**Теоретическая значимость** состоит в том, что на основе системного подхода проведено комплексное исследование налогового аудита предпринимательской деятельности санаторно-курортных бюджетных учреждений.

**Практическая значимость работы** заключается в возможности использования разработанных методических подходов к налоговому аудиту предпринимательской деятельности санаторно-курортных бюджетных

учреждений в деятельности аудиторских организаций, ревизионных комиссий и контролирующих органов.

Самостоятельное практическое значение имеют разработанный автором стандарт, формат рабочих документов аудитора, которые могут применяться аудиторскими организациями при разработке и внедрении внутренних специализированных документов и инструкций, позволяют повысить эффективность и качество аудиторского контроля не только в бюджетных учреждениях, но и предприятиях различных организационно-правовых форм.

Основные положения диссертации, выносимые на защиту:

- авторское понимание сущности налогового аудита предпринимательской деятельности бюджетного учреждения как комплексной системы сопутствующих аудиту услуг, включающей в себя перечень процедур, согласованных с учреждением, проводимых аудитором с целью формирования вывода о соответствии налоговой отчетности экономического субъекта и его финансово-хозяйственной деятельности во всех существенных аспектах нормам налогового законодательства;

- результаты изучения роли и значения налогового аудита в повышении эффективности предпринимательской деятельности санаторно-курортных бюджетных учреждений;

- методический инструментарий поэтапного планирования налогового аудита в качестве самостоятельной сопутствующей аудиторской услуги, учитывающий специфику предпринимательской деятельности санаторно-курортных бюджетных учреждений;

- формула определения риска необнаружения при проведении налогового аудита, основанная на сложившейся практике отбора налоговыми органами налогоплательщиков для проведения выездных проверок по критерию налоговой нагрузки;

- комплексная модель налогового аудита, адаптированная к особенностям исчисления налога на добавленную стоимость и налога на прибыль в санаторно-курортных бюджетных учреждениях, осуществляющих предпринимательскую деятельность, совершенствующая технологию проведения аудиторской проверки.



**Апробация и внедрение результатов исследования** осуществлялась в ходе участия и выступления на международных и российских научно-практических конференциях ФГБОУ ВПО «ВГУ» (г. Воронеж, 2008 г.), ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)» (г. Ростов-на-Дону, 2009 г.), Южного филиала АПР и НОУ ВПО Южного института менеджмента (г. Сочи, 2009 г.), СРО НП АПР (2009 г.), НЧОУ «Сочинский учебно-методический центр» (Сочи, 2010 г., 2011 г.).

Ряд рекомендаций и предложений, разработанных в диссертации, принят к практическому использованию. Основные положения комплексной модели аудиторской проверки расчетов с бюджетом по налогам в бюджетных учреждениях, осуществляющих предпринимательскую деятельность, предложенные в диссертации, формат рабочих документов и внутрифирменный стандарт апробированы и используются в практике работы аудиторских организаций ООО «Интер-аудит-инвест» и ООО «АК «Кубаньфинэксперт».

Результаты диссертационной работы используются для усовершенствования системы налогового учета и внутреннего контроля расчетов с бюджетом по налогам в ФБУ «Санаторно-курортный комплекс «Сочинский» МО РФ и ФГБУ «Объединенный санаторий «Русь» Управления делами Президента Российской Федерации.

**Публикации.** Основные положения и результаты проведенного исследования опубликованы в 13 работах, объемом 9,11 п.л., в том числе 3 (объемом 2,1 п.л.), в журналах, определенных ВАК.

**Объем и структура диссертационной работы.** Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и 16 приложений. Работа изложена на 212 страницах машинописного текста, содержит 16 рисунков, 17 таблиц. Список литературы включает 165 наименований.

## ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И ВЫВООДЫ ДИССЕРТАЦИИ

В условиях недостаточного бюджетного финансирования расходов санаторно-курортных учреждений развитие рынка платных медицинских услуг может стать одним из важнейших механизмов привлечения дополнительных средств для финансирования санаторно-курортного дела в России.

В ходе исследования проанализированы вопросы нормативного регулирования деятельности бюджетных учреждений в части предпринимательской деятельности, в результате чего установлено, что наметилась тенденция законодательного решения вопроса правовой природы доходов, полученных бюджетным учреждением от предпринимательской деятельности, но вместе с тем в действующих нормативно-правовых актах РФ отсутствуют четкое законодательное определение термина «приносящая доходы деятельность». Для ее дальнейшего развития необходимо совершенствовать законодательную и нормативную базу, определяющую особенности ведения предпринимательской деятельности бюджетных учреждений, в направлении выработки правовых норм, единообразно регулирующих этот вид деятельности.

Под предпринимательской деятельностью санаторно-курортного учреждения предложено понимать деятельность, осуществляемую с целью получения дополнительных источников финансирования и связанную с реализацией новых возможностей для разработки конкурентоспособной санаторно-курортной услуги и совершенствованием способов качественного обслуживания отдыхающих. Создание конкурентной среды на рынке санаторно-курортных услуг будет способствовать повышению качества услуг, профессионального уровня персонала, росту экономической эффективности функционирования санаторно-курортных бюджетных учреждений в целом.

Исследование динамики основных показателей деятельности санаторно-курортной отрасли России и г. Сочи свидетельствуют о положительных тенденциях развития данной отрасли, наблюдается рост выручки от оказания платных услуг федеральными бюджетными учреждениями санаторно-курортной сферы г. Сочи (таблица 1).

Таблица 1 - Основные показатели деятельности санаторно-курортных бюджетных учреждений г. Сочи

Показатель	2006 г.	2008 г.	2010 г.	Темп прироста 2010 г. (%) по отношению к	
				2006 г.	2008 г.
Количество санаторно-курортных организаций – всего, в т.ч. бюджетных	310 76	286 74	251 69	- 19,0 - 9,2	- 12,2 - 6,8
Число номеров - всего	13105	15127	16480	25,8	8,9
Число коек - всего	28120	31716	32421	15,3	2,2
Число занятых мест на конец года	6798	8706	13722	101,9	57,6
Средняя стоимость пребывания в день, руб.	1130	1330	1712	51,5	28,7
Количество лечившихся и отдохнувших за период, чел.	349125	384865	479597	37,4	24,6
Число фактически проведенных койко-дней	4768987	5334469	6401101	34,2	20,0
Средняя численность персонала, чел.	5850	6180	6684	14,3	8,2
Фонд начисленной заработной платы, млн. руб.	645,2	788,4	1229,6	90,6	56,0
Основные средства на конец года по полной учетной стоимости, млн. руб.	31501,2	31781,0	32096,6	1,9	1,0
Основные средства на конец года по остаточной балансовой стоимости, млн. руб.	19800,1	20017,1	20152,4	1,8	0,7
Выручка от продажи товаров собственного производства, выполненных работ и услуг собственными силами (без НДС), тыс. руб., в т.ч.	489125	694507	1131711	131,4	63,0
выручка от предоставленных санаторно-курортных услуг населению (без НДС), тыс. руб.	156833	197886	622276	296,8	214,5

Представляется, что без понимания сущности и правовых аспектов регулирования предпринимательской деятельности бюджетных учреждений, невозможно в полной мере оценить правомерность и правильность исчисления налогов, уплачиваемых бюджетных учреждением. Данное утверждение основывается на двух аргументах:

- определение оснований возникновения налоговых обязательств зависит от результатов оценки деятельности налогоплательщика с точки зрения гражданского права;

- определение порядка налогообложения (в том числе возможность применения льгот по налогам) осуществляется через оценку вида правоотношений.

В ходе исследования аудиторско-консалтингового рынка в Российской Федерации, установлено, что в настоящее время сопутствующие аудиту услуги начинают занимать все больший удельный вес по количеству, видам и объемам реализации. В развитии сектора рынка сопутствующих аудиту услуг произошли существенные изменения, в частности, изменился круг клиентов, обращающихся за помощью к налоговым консультантам. По итогам 2010 г. государственные учреждения формирует третью по объему нишу сопутствующих аудиту и прочих, связанных с аудиторской деятельностью, услуг. Объем заказов на аудиторские услуги со стороны органов государственной власти и учреждений в 2010 г. составил 7,4 млрд. руб. или 11 % рынка (по сравнению с 2009 г. прирост – 19 %).

В целях определения сущности и значения налогового аудита как самостоятельного направления в аудите в диссертации рассмотрено соотношение аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности и налогового аудита как отдельных категорий. Выявлено, что налоговый аудит может выступать как частью «общего» аудита, так и в качестве самостоятельной сопутствующей аудиту услуги.

При исследовании налогового аудита были выработаны новые сущностные признаки налогового аудита и разработана концептуальная модель налогового аудита, основанная на анализе существующих подходов к содержанию налогового аудита, его места и роли в современной системе российского аудита (рисунок 1).

В результате исследования теоретических основ налогового аудита и его роли в современной системе экономических отношений уточнено и дополнено определение налогового аудита. Налоговый аудит – это самостоятельная сопутствующая аудиту услуга, включающая в себя перечень согласованных процедур, проводимых аудитором по отношению к налоговым обязательствам с целью формирования вывода о соответствии налоговой отчетности экономического субъекта и его финансово-хозяйственной деятельности во всех существенных аспектах нормам налогового законодательства.



Рис. 1 – Концептуальная модель налогового аудита предпринимательской деятельности бюджетных учреждений

Исследование позволило установить, что основными функциями налогового аудита на современном этапе его развития являются: защитная, информативная, регулятивная и превентивная. Кроме того, уточнена цель налогового аудита, которая, состоит в подтверждении соответствия действий клиента (намерений, побуждений к действию) требованиям и условиям налогового законодательства. Сформулированная цель позволяет отразить особую направленность действий аудитора в процессе осуществления мероприятий налогового аудита.

Обобщение данных свидетельствует о том, что роль налогового аудита предпринимательской деятельности санаторно-курортных учреждений заключается в снижении налоговых рисков деятельности учреждения, его проведение позволяет избежать ошибок в исчислении налогов, возникающих в результате часто меняющегося законодательства, противоречий некоторых положений нормативных актов. Налоговый аудит помогает выявить возможные альтернативы решения конкретной хозяйственной проблемы и сделать обоснованный выбор в пользу того или иного управленческого решения. Осуществление налогового аудита способствует увеличению и рациональному использованию финансовых ресурсов санаторно-курортным учреждением.

В ходе исследования разработан показатель результативности налогового аудита, основанный на степени соответствия эффекта, полученного по результатам проведения налогового аудита, затратам на его проведение.

$$R = \frac{E}{C + D} \cdot 100, \quad (1)$$

где R – результативность налогового аудита;

E – экономия финансовых ресурсов, руб.;

C – затраты учреждения по предпринимательской деятельности, руб.;

D – стоимость налогового аудита в соответствии с договором на оказание аудиторских услуг, руб.

Показатель E (экономия финансовых ресурсов) представляет собой выявленные аудитором скрытые недоплаты и переплаты налогов.

В диссертационной работе предлагается выделить три основных этапа проведения налогового аудита: подготовка и планирование аудиторской проверки; выполнение аудиторских процедур; оформление рабочей документации и составление отчета по результатам проверки.

Отмечено, что одной из проблем налогового аудита является выбор приоритетных направлений проведения аудиторской проверки при условии обеспечения ее высокого качества, рациональной трудоемкости и получения прибыли от деятельности, а также возможности документально доказать на любом этапе работы ее целесообразность, достаточность при согласованности с заказчиком произведенных и планируемых действий.

На российском рынке растет конкуренция по этому виду услуг, повышается требовательность заказчиков и пользователей аудита, заинтересованных в том, чтобы аудиторские проверки проводились в соответствии с аудиторскими стандартами. Поэтому по-прежнему остается актуальной проблема повышения качества налогового аудита.

В ходе исследования предложен методический инструментарий поэтапного планирования налогового аудита в качестве самостоятельной сопутствующей аудиторской услуги, учитывающий специфику предпринимательской деятельности санаторно-курортных бюджетных учреждений. В результате разработана детализированная программа налогового аудита, определяющая характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур.

Для принятия решения о том, может ли аудитор в своей работе полагаться на систему внутреннего контроля аудируемой организации, разработаны тесты оценки системы внутреннего контроля («Оценка контрольной среды», «Оценка эффективности системы налогового учета санаторно-курортных учреждений, осуществляющих предпринимательскую деятельность», «Оценка надежности средств контроля санаторно-курортных учреждений, осуществляющих предпринимательскую деятельность»).

В диссертационной работе обоснована необходимость подготовительной стадии налогового аудита в санаторно-курортных бюджетных учреждениях, осуществляющих предпринимательскую деятельность, позволяющего выявить потенциальные ошибки в исчислении

налогов, получить предварительные данные о состоянии налогового учета и системы внутреннего контроля аудируемого лица.

На данной стадии внимание аудитора должно быть уделено, прежде всего, получению информации о аудируемом лице, а именно: специфика фактов хозяйственной деятельности экономического субъекта, существующие объекты налогообложения, уровень налоговых обязательств, предварительная оценка существующей системы налогообложения и ключевых по риску областей аудита.

На основании данных тестирования, с учетом проведенных аналитических процедур, в диссертации определены факторы, оказывающие наибольшее влияние на исчисление налога на прибыль и НДС санаторно-курортными учреждениями, осуществляющими предпринимательскую деятельность. Разработан тест «Оценка неотъемлемого риска», в котором классифицированы факторы, влияющие на исчисление и уплату налоговых обязательств по налогу на прибыль и НДС.

Разработанный в диссертационной работе тест позволит аудитору определить уровень неотъемлемого риска на основе его профессионального суждения путём тестирования определённого круга вопросов, позволяющих выявить подверженность групп однотипных операций, формирующих налоговую базу по налогу на прибыль и НДС, существенным искажениям.

При планировании и определении необходимых аудиторских процедур особенно важным является оценка аудиторского риска. В ходе исследования сделан вывод, что для оценки рисков при осуществлении налогового аудита в санаторно-курортных учреждениях, осуществляющих предпринимательскую деятельность, возможно использовать подход, используемый аудиторами для анализа рисков при проведении аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, но с учетом ряда особенностей, присущих налоговому аудиту.

В диссертации предлагается в ходе планирования аудита расчетов с бюджетом по налогам в санаторно-курортных бюджетных учреждениях, осуществляющих предпринимательскую деятельность, при оценке риска необнаружения учитывать допустимый налоговый риск.

$$P_{HA} = A \cdot B \cdot (1 - (H_{H, \text{сред}} - H_{H, \text{факт}})), \quad (2)$$



где РНА – риск необнаружения при проведении налогового аудита;

А – коэффициент необнаружения, рассчитываемый как отношение суммы налога на прибыль и налога на добавленную стоимость к уплате в бюджет к сумме всех уплачиваемых налогов учреждением;

В – доля выручки учреждения по деятельности, облагаемой НДС, в общей сумме выручки учреждения по облагаемой и необлагаемой НДС деятельности;

НН<sub>сред</sub> – средняя налоговая нагрузка по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности);

НН<sub>факт</sub> – фактическая налоговая нагрузка хозяйствующего субъекта.

Разработанная формула определения риска необнаружения налогового аудита основана на сложившейся практике отбора налоговыми органами налогоплательщиков для проведения выездных проверок по критерию налоговой нагрузки.

Предлагаемая нами модель оценки риска налогового аудита по форме отличается от представленной в Федеральном стандарте № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности», но по существу ей не противоречит.

В ходе изучения деятельности аудиторских организаций, выявлено, что для сокращения времени проверки и повышения ее качества целесообразно вырабатывать отраслевые методики проверки конкретного налога. Методику проведения налогового аудита предпринимательской деятельности санаторно-курортных бюджетных учреждений необходимо строить с учетом таких отраслевых особенностей как: обеспечение раздельного учета доходов (расходов) по деятельности, финансируемой из федерального бюджета, и предпринимательской деятельности; обеспечение раздельного учета доходов и расходов по освобожденным от уплаты налогом на добавленную стоимость и подлежащим обложению налогом на добавленную стоимость услугам; калькулирование статей расходов путевок различных категорий и т.д.

Аудит налога на добавленную стоимость особенно актуален для санаторно-курортных учреждений, в которых помимо уставного вида деятельности (финансируемого из федерального бюджета), осуществляется

предпринимательская деятельность, облагаемая и необлагаемая НДС. В соответствии со ст. 149 НК РФ в случае, если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), налогоплательщик обязан вести раздельный учет таких операций. Таким образом, необходимость ведения раздельного учета существенно повышает риск искажений.

В ходе анализа механизма исчисления налога на добавленную стоимость автором разработан алгоритм раздельного учета сумм «входного» НДС по товарам (работам, услугам), используемых в деятельности облагаемой НДС, и деятельности, не облагаемой налогом. В диссертации также предлагается использовать алгоритм классификации расходов санаторно-курортного учреждения для целей налогового учета.

На основе изучения и анализа методов и процедур отечественной аудиторской практики автором разработана комплексная модель аудита расчетов с бюджетом по НДС и налогу на прибыль, в соответствии с выявленными специфическими задачами проверки и особенностями исчисления НДС и налога на прибыль в санаторно-курортных учреждениях, осуществляющих предпринимательскую деятельность, суть которой заключается в совершенствовании и развитии технологии налогового аудита, а также позволяет повысить качество аудита при снижении расходов на его проведение.

В диссертационной работе уточнены аудиторские процедуры, которые проводятся на этапе обобщения и оформления результатов налогового аудита предпринимательской деятельности санаторно-курортных учреждений, а именно:

- разработаны форматы рабочих документов аудитора по проверке НДС и налога на прибыль;
- систематизированы этапы подготовки отчета о результатах налогового аудита, а также его структура с целью обеспечения надлежащего качества данного документа;
- предложена система требований к содержанию отчета по результатам проведения налогового аудита.

Установлено, что система стандартизации в методическом обеспечении процесса налогового аудита позволяет регламентировать выполнение аудиторских процедур, начиная с предварительного изучения клиента и заканчивая оформлением аудиторского отчета, а также обеспечить надлежащее качество деятельности аудиторской организации.

Развитие стандартизации деятельности по предоставлению аудиторских услуг должно быть направлено на достижение оптимальной степени упорядочения аудита посредством установления положений и норм для всеобщего и многократного применения в отношении реально существующих или потенциальных задач. Поэтому предложено использовать разработанный внутренний стандарт по налоговому аудиту в бюджетных учреждениях, осуществляющих предпринимательскую деятельность, требования которого применимы при проверке любого налога.

В диссертации рекомендуется дополнить стандарт аудита детализированными методиками по конкретным налогам, разработанными в ходе исследования, что позволит сделать технологию и организацию проведения налогового аудита более рациональной, уменьшить трудоемкость аудиторских работ по проверкам отдельных участков (с помощью рабочих таблиц и тестов, других документов технического характера); обеспечить дополнительный контроль над работой ассистентов аудитора; обеспечить высокое качество аудиторской работы и способствовать снижению аудиторского риска.

На основании проведенного исследования сформулированы следующие **выводы и предложения**:

1. На основе анализа действующего нормативного регулирования предпринимательской деятельности бюджетных учреждений сделан вывод, что для дальнейшего развития предпринимательской деятельности бюджетных учреждений необходимо совершенствовать законодательную и нормативную базу, определяющую особенности ведения предпринимательской деятельности бюджетных учреждений, в направлении выработки правовых норм, единообразно регулирующих этот вид деятельности. Под предпринимательской деятельностью санаторно-курортного учреждения предложено понимать деятельность, осуществляемую с целью получения дополнительных источников

финансирования и связанную с реализацией новых возможностей для разработки конкурентоспособной санаторно-курортной услуги и совершенствованием способов качественного обслуживания отдыхающих.

2. В результате исследования теоретических основ налогового аудита и его роли в современной системе экономических отношений уточнено и дополнено понятие «налоговый аудит» и выработаны новые концептуальные подходы к построению модели налогового аудита. Налоговый аудит – это самостоятельная сопутствующая аудиту услуга, включающая в себя перечень согласованных процедур, проводимых аудитором по отношению к налоговым обязательствам с целью формирования вывода о соответствии налоговой отчетности экономического субъекта и его финансово-хозяйственной деятельности во всех существенных аспектах нормам налогового законодательства. Данный подход позволил представить концептуальную модель налогового аудита предпринимательской деятельности бюджетных учреждений, включающую налоговый аудит в широком значении и налоговый аудит в узком значении как комплексную систему сопутствующих аудиту услуг.

Также уточнена цель налогового аудита, которая состоит в подтверждении соответствия действий клиента (намерений, побуждений к действию) требованиям и условиям налогового законодательства.

3. В ходе исследования аудиторско-консалтингового рынка в Российской Федерации, установлено, что в развитии сектора рынка сопутствующих аудиту услуг произошли существенные изменения, в частности, изменился круг клиентов, обращающихся за помощью к аудиторам и налоговым консультантам. По итогам 2010 г. государственные учреждения формирует третью по объему нишу сопутствующих аудиту и прочих, связанных с аудиторской деятельностью, услуг.

4. В диссертации предложено оценивать фактическое значение налогового аудита для предпринимательской деятельности санаторно-курортных бюджетных учреждений. В связи, с чем выработан авторский подход к определению показателя «результативности налогового аудита», характеризующего степень соответствия эффекта, полученного по результатам проведения налогового аудита, затратам на его проведение.

5. В результате адаптации существующих методик планирования налогового аудита в диссертации предложен инструментарий поэтапного планирования налогового аудита в качестве самостоятельной сопутствующей аудиту услуги, включающий в себя оценку аудиторского риска, анализ учетной политики, разработку плана и программы аудита.

Обоснована необходимость подготовительной стадии налогового аудита, способствующей выявлению потенциальных проблем бюджетного учреждения и качественному, своевременному выполнению работы с оптимальными затратами.

В ходе исследования разработаны авторские тесты оценки системы внутреннего контроля, позволяющие оценить уровень надежности системы внутреннего контроля санаторно-курортного учреждения.

При проведении аудита расчетов с бюджетом по налогам в санаторно-курортных бюджетных учреждениях, осуществляющих предпринимательскую деятельность, при оценке аудиторского риска предложено учитывать модель «риска необнаружения налогового аудита», включающую конкретные показатели для полноты оценки компонентов налогового аудиторского риска.

6. В целях повышения качества аудиторской проверки на основе анализа действующего налогового законодательства и обобщения практики аудиторских проверок были разработаны методические подходы к проведению налогового аудита, включающие систематизированный перечень аудиторских процедур, адаптированных к особенностям исчисления НДС и налога на прибыль в санаторно-курортных бюджетных учреждениях, осуществляющих предпринимательскую деятельность. Был предложен ряд рабочих документов аудитора при непосредственном проведении налогового аудита и при оформлении результатов налогового аудита, что позволяет совершенствовать технологию проведения аудиторской проверки.

7. В диссертации уточнены аудиторские процедуры, которые проводятся на этапе обобщения и оформления результатов налогового аудита санаторно-курортных учреждений, осуществляющих предпринимательскую деятельность. Систематизированы этапы подготовки отчета о результатах налогового аудита, предложена система требований к содержанию отчета

по результатам проведения налогового аудита с целью обеспечения надлежащего качества данного документа.

Таким образом, разработанные в диссертации методические положения позволят решать актуальные прикладные задачи в ходе планирования и практического осуществления аудита расчетов с бюджетом по НДС и налогу на прибыль в санаторно-курортных бюджетных учреждениях, осуществляющих предпринимательскую деятельность.

## **СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### **Статьи в периодических научных изданиях, определенных ВАК:**

1. Хачатурова Д.В. Налогообложение платных медицинских услуг санаторно-курортного учреждения. /Хачатурова Д.В. //Аудит и финансовый анализ. – 2010. № 2. – 1,1 п.л.
2. Хачатурова Д.В. Взаимодействие бюджетного учреждения, осуществляющего предпринимательскую деятельность с аудиторскими фирмами: аудиторские услуги по согласованным процедурам. /Хачатурова Д.В. // Сибирская финансовая школа. – 2010. № 1. – 0,41 п.л.
3. Хачатурова Д.В. Аудит расчетов с бюджетом по налогу на прибыль предпринимательской деятельности санаторно-курортных учреждений. /Хачатурова Д.В. //Бухгалтерский учет. – 2009. № 10. – 0,5 п.л.

### **Статьи в других научных сборниках, научно-практических журналах и периодической печати:**

4. Хачатурова Д.В. Сопутствующие аудиту услуги: налоговый аудит предпринимательской деятельности бюджетных учреждений. /Хачатурова Д.В. // Издательский дом Российской академии естествознания. – 2011. – 4,62 п.л.
5. Хачатурова Д.В. Методический инструментарий планирования налогового аудита предпринимательской деятельности бюджетных

учреждений в качестве самостоятельной сопутствующей аудиторской услуги. /Хачатурова Д.В.//Материалы международной конференции «Современный этап развития бухгалтерского учета, контроля и аудита: тенденции, проблемы, перспективы». – 02-03 декабря 2011г. Сочи, 2011. – 0,53 п.л.

6. Хачатурова Д.В. Взаимодействие бюджетного учреждения, осуществляющего предпринимательскую деятельность с аудиторскими фирмами./Хачатурова Д.В.//Материалы международной конференции «Современный этап развития бухгалтерского учета, контроля и аудита: тенденции, проблемы, перспективы». – 03 декабря 2010 г. Сочи, 2010. – 0,21 п.л.

7. Хачатурова Д.В. Налоговый аудит санаторно-курортных учреждений как новое направление в деятельности аудиторских организаций. /Хачатурова Д.В.//Материалы международной конференции «Развитие финансового и учетно-аналитического обеспечения хозяйствующих субъектов, участвующих в организации, проведении и обслуживании XXII Зимних олимпийских игр и XI зимних параолимпийских игр». – 25 июня 2009г. Сочи, 2009. – 0,18 п.л.

8. Хачатурова Д.В. Разработка системы контроля качества сопутствующих аудиту услуг в аудиторских организациях. Актуальные проблемы аудита в России. / Хачатурова Д.В. // Материалы научно-практической конференции Аудиторской Палаты России. Москва, 2010. – 0,37 п.л.

9. Хачатурова Д.В. К вопросу о проведении аудита в бюджетном учреждении. /Хачатурова Д.В. // Материалы IV Всероссийской научно-практической конференции Ростовского государственного экономического университета «Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита, налогообложения и статистики». –23-24 ноября 2009 г. Ростов-на-Дону, 2009. – 0,1 п.л.

10. Хачатурова Д.В. Контроль качества сопутствующих аудиту услуг в аудиторских организациях. /Хачатурова Д.В. // Материалы международной научно-практической конференции Юга России «Аудит в России в условиях кризиса: проблемы, задачи, перспективы». – Краснодар, 2009. – 0,35 п. л.

11. Хачатурова Д.В. В помощь аудитору: совершенствование внутреннего контроля над движением продуктов питания в санаторно-курортном учреждении. /Хачатурова Д.В. //Аудиторские ведомости. – 2009. - № 10. – 0,34 п.л.

12. Хачатурова Д.В. К вопросу об аудите эффективности использования бюджетных средств в здравоохранении. /Хачатурова Д.В. // Материалы 6-ой Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы профессионального образования: подходы и перспективы». – 29 октября 2008 г. Воронеж, 2008. – 0,11 п. л.

13. Хачатурова Д.В. Налоговый аудит санаторно-курортных учреждений, осуществляющих предпринимательскую деятельность. / Хачатурова Д.В. // Нормативные акты для бухгалтера Краснодарского края. – 2007. - № 10. – 0,29 п.л.



Подписано в печать 9.02.2012 г.  
Бумага офсетная  
Печ. л. 1  
Тираж 120 экз.

Формат 60×84 1/16  
Офсетная печать  
Заказ № 109

---

Отпечатано в типографии КубГАУ  
350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13





10 =